



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1325

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή : 1) της **ανώνυμης εταιρείας** με την επωνυμία «..... **A.E.**», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο 3^ο χλμ. Ε.Ο. –, 2) του του, με **ΑΦΜ**, ως Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, 3) του του, με **ΑΦΜ**, ως προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας και 4) του – του, με **ΑΦΜ**, ως αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, κατά της με αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς : 1) της **ανώνυμης εταιρείας** με την επωνυμία «..... **A.E.**», με **ΑΦΜ**, 2) του του, με **ΑΦΜ**, 3) του του, με **ΑΦΜ**, και 4) του – του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... **A.E.**», με **ΑΦΜ**, που συστήθηκε το έτος 1988 και βρίσκεται σε λειτουργία, νομιμοποιείται ενεργητικώς για την άσκηση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εκδοθείσας σε βάρος της με αριθ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

Επειδή περαιτέρω, η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ασκείται από τον δεύτερο προσφεύγοντα του, με **ΑΦΜ**, υπό την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου της ανώνυμης εταιρείας και από τον τρίτο προσφεύγοντα, του, με **ΑΦΜ**, υπό την ιδιότητα του προέδρου της ως άνω ανώνυμης εταιρείας, ενώ έχοντες άμεσο και προσωπικό έννομο συμφέρον κατά το άρθρο 64 του Κ.Δ.Δ. και του άρθρου 50 παρ. 4 του ν. 4987/2022, καθότι μνημονεύονται συγκεκριμένα στην προσβαλλόμενη πράξη ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, παραδεκτώς αρχικά στρέφονται με την ενδικοφανή προσφυγή κατά της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ασκείται από τον τέταρτο προσφεύγοντα του – του, με ΑΦΜ, υπό την ιδιότητα του αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, ενώ δεν μνημονεύεται συγκεκριμένα στην προσβαλλόμενη πράξη, δεν νομιμοποιείται στην άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγή, η οποία απορρίπτεται ως απαράδεκτως υποβληθείσα για το συγκεκριμένο πρόσωπο.

Σημειώνεται ότι επειδή με το δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν προβάλλεται λόγος έλλειψης αλληλέγγυας ευθύνης από τα ως άνω φυσικά πρόσωπα, η Υπηρεσία μας δεν θα αποφανθεί επί του ζητήματος της αλληλέγγυας ευθύνης.

Με την αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 206.865,08€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος, ύψους 253.858,90€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 465.407,98€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ Πρέβεζας, στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012), δυνάμει της με αριθ. /29-09-2023/25-09-2023 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, με τη αριθ. 428/30-09-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω ανώνυμης εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο κρέατος, πρόστιμο συνολικού ύψους 12.429,41€, λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του με αριθ. .../15-02-2012 αθεώρητου τιμολογίου πώλησης αγαθών, εκδόσεως της επιχείρησης «... Α.Ε.» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 752,000,00 πλέον ΦΠΑ 173.075,00€, με μερικώς εικονική αξία 124.292,11€ πλέον ΦΠΑ 28.587,19€, λόγω υπερτιμολόγησης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013, παράβαση που επέσυρε τις κυρώσεις της περ. ε΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και συγκεκριμένα πρόστιμο ύψους 10% του μέρους της εικονικής καθαρής αξίας, ήτοι, 12.429,41€ (124.292,11χ 10%). Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας βάσει της από 31/12/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σε εκτέλεση των με αριθ. /2018 και /..... εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /09-01-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. Εισερ.ΕΜΠ 5/15-01-2020 Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας) και η συνημμένη σε αυτό από 31/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.... Α.Ε.» με ΑΦΜ, λόγω υπόνοιας διενέργειας εικονικών συναλλαγών

(σχετική και η με ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε./2019 εισαγγελική παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος).

Κατά της με αριθ./30-09-2021 πράξης επιβολής προστίμου ασκήθηκε η με αριθ. /29-10-2021 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η με αριθ./21-02-2022 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε δικαστική προσφυγή χωρίς να έχει εκδοθεί απόφαση μέχρι τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας η με αριθ. /29-09-2023 εντολή μερικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του ιδίου ως άνω νόμου, καθότι θεωρήθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης φόρου εισοδήματος, έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή. Οι πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετή.
2. Με την αριθ./2022 αμετάκληση αθωωτική απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Άρτας, ο δεύτερος και ο τρίτος εκ των προσφευγόντων, υπό την ιδιότητα του Διευθύνοντος Συμβούλου και του Προέδρου του Δ.Σ. της ανώνυμης εταιρείας, κηρύχθηκαν αθώοι για την κατηγορία της αποδιδόμενης εικονικής συναλλαγής. Εφαρμογή του άρθρου 5 (παρ. 2) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας – ουσιαστικό δεδουλευμένο – εφαρμογή της αρχής «ne bis in idem».
3. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων χρήσης 2012, λόγω κατάργησης του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 – αναδρομική αρχή επιεικέστερης διάταξης – εφαρμογή εγκυκλίου Ε. 2057/2023 της Α.Α.Δ.Ε.
4. Νόμω και ουσία αβάσιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων χρήσης 2012. Η λήψη εικονικών στοιχείων για τη χρήση 2012, δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να δικαιολογεί την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
5. Άρνηση της αποδιδόμενης εικονικότητας – αντιστροφή του βάρους της απόδειξης – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1

του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /09-01-2020 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής, (αρ.πρωτ. εισερχ. .../15-01-2020 Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας) και η συνημμένη σε αυτό από 31/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ίδιας ελεγκτικής αρχής, με την οποία κρίθηκε ότι στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.... Α.Ε.» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 752,500,00€ πλέον ΦΠΑ 173.075,00€ με μερικώς εικονική αξία 124.292,11€ πλέον ΦΠΑ 28.587,19€. Η ανωτέρω έκθεση που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, στις 15/01/2020 , ήτοι, μετά τον πενταετή χρόνο παραγραφής, συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, καθιστώντας δεκαετή το χρόνο παραγραφής για την επιβολή του φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994. Κατόπιν των ανωτέρω, το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου εισοδήματος δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο κοινοποίησης (19/12/2023) της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2023. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στη κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, η επίκληση της Ε. 2057/2023 εγκυκλίου δεν αρκεί για τη διαγραφή της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων, σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Όμως

στην προκειμένη περίπτωση πέραν της φοροδιαφυγής τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, περί συμπληρωματικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό:

Επειδή, το ζήτημα της εικονικότητας της συναλλαγής και συγκεκριμένα η λήψη ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του με αριθ./15-02-2012 τιμολογίου πώλησης αγαθών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... A.E.» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 752,000,00 πλέον ΦΠΑ 173.075,00€, με μερικώς εικονική αξία 124.292,11€ πλέον ΦΠΑ 28.587,19€, λόγω υπερτιμολόγησης, κρίθηκε από την Υπηρεσία μας, με την έκδοση της αριθμ./21-02-2022 απορριπτικής απόφασης, επί της αριθ./29-10-2021 ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού του επίδικου τιμολογίου ως μερικώς εικονικού, δε δύναται να αποτελέσει εκ νέου αντικείμενο κρίσης κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος. Για τον ίδιο λόγο είναι απορριπτέα και η προβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή αιτίαση, ότι με την/2022 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Άρτας, η οποία έχει ήδη καταστεί αμετάκλητη, οι και, υπό τις ιδιότητες Προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου, αντίστοιχα, κηρύχθηκαν αθώοι για την αποδιδόμενη σε αυτούς κατηγορία της αποδοχής του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι με την ανωτέρω απόφαση αθωώθηκαν αμετακλήτως οι νόμιμοι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας εταιρείας από το αδίκημα της λήψης του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, ενώ η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε για φορολογική παράβαση που διέπραξε το νομικό πρόσωπο (εταιρεία) και κατά τη πάγια νομολογία, όταν οι δυο διαδικασίες που οδηγούν σε δύο διακριτές μορφές κυρώσεων, διοικητική και ποινική, κινούνται η μια κατά του νομικού προσώπου, και η άλλη κατά του νομίμου εκπροσώπου του, ακόμη κι αν οι επιβαλλόμενες κυρώσεις θεμελιώνονται σε ταυτόσημα ή ουσιωδώς όμοια πραγματικά περιστατικά, δεν εφαρμόζεται η αρχή *ne bis in idem*, αφού οι εν λόγω διαδικασίες αφορούν σε δυο διακεκριμένα πρόσωπα (ad hoc ΣτΕ 2067/2011, σκ.10, 1992/2016, σκ.10, 479/2017, σκ.7, 175/2018).

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε την υπό κρίση διαχειριστική χρήση 2012, ορίζεται ότι : *«1.Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των*

κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τα ανωτέρω παρατυπίες, ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7. [...]

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β),

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.....

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1024/2007 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με τις απλουστεύσεις στον ΚΒΣ, μετά την τροποποίησή του με τον ν. 3522/2006 και με τη παράγραφο 31.6.1 , διευκρινίστηκε ότι : *«Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει οι πράξεις, ή οι παραλήψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α΄ έως ε΄, ζ΄ και η΄ της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4 του ΚΒΣ) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.»*

Επειδή με την απόφαση του τμήματος Β΄ του Συμβουλίου της Επικράτειας 1223/2017, κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που σμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστούμενες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές, είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το δικαστήριο να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα

διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (βλ. ΣΤΕ 1052/2002, ΣΤΕ 3082/2008, ΣΤΕ 1974/2015, ΣΤΕ 1975/2015, κ.ά.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε την υπό κρίση χρήση, ορίζεται : «1.Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2.Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.[...].7.Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2,3,4,5 και 6 αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101. [...] 11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.[...] 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). [...]

Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)....»

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2012, η συνολική αξία του ληφθέντος από την προσφεύγουσα εταιρεία μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι 124.292,11€. Επειδή το ανωτέρω μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, αντιπροσωπεύει ποσοστό 1,24% επί των ακαθαρίστων εσόδων της ύψους 9.996.441,51€ για την κρινόμενη περίοδο, ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και γενικότερα λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, ώστε η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου να συνεπάγεται απόρριψη των βιβλίων της και εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της βάσει του άρθρου 30 και 32 του ν. 2238/1994. Κατά συνέπεια δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 & 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992), ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, ενώ δε θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζονταν οι προϋποθέσεις για τη φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, επιπρόσθετα, στην ΠΟΛ. 1029/17-02-2006, η οποία εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 20 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζονταν ότι εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική, αυτή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., «κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα, ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Με βάση τα ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, κρίνονται ακριβή και τα αποτελέσματά της, προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά την υπό κρίση χρήση.

Επειδή η λήψη του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, δεδομένου ότι αφορούσε σε αγορά παγίων, ενώ περαιτέρω από την επισκόπηση του Ε3 της ως άνω διαχειριστικής περιόδου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δε διενήργησε καμία απόσβεση, το φορολογικό αποτέλεσμα θα προσδιοριστεί όπως αυτό δηλώθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία, ήτοι, στο ύψος των ζημιών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση βάσει δήλωσης) 4.192.308,38€.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής : 1) **της ανώνυμης εταιρείας** με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**», **με ΑΦΜ**, 2) του **του**, **με ΑΦΜ**, ως Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας και 3) **του** **του**, **με ΑΦΜ**, ως προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και συγκεκριμένα :

A. Την αποδοχή των με α/α 3 και 4 ισχυρισμών, ως προς το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και

B. την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **του** **–** **του**, **με ΑΦΜ**, ως απαράδεκτης.

φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./**19-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012)

Ανάλυση	δήλωσης	Ελέγχου	απόφασης	Διαφορά απόφασης δήλωσης
Φορολογητέα κέρδη ή ζημία	-4.192.308,38	1.057.745,40	-4.192.308,38	0,00
Πιστωτικό ποσό	4.684,00		4.684,00	0,00
Χρεωστικό ποσό		206.865,08		
Πρόσθετος φόρος		253.858,90		
Ποσό επιστροφής βάσει δήλωσης	4.684,00	4.684,00	4.684,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		465.407,98		

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.